



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	45 – COSIT
DATA	25 de novembro de 2022
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL.

Para que um item seja considerado insumo pelo critério de relevância, por imposição legal, é inafastável a condição de que seja exigido da pessoa jurídica adquirente pela legislação específica de sua área de atuação, seja indispensável para que o bem ou serviço por ela produzido ou prestado possa ser disponibilizado à venda ou à prestação de serviços, e atenda aos requisitos para creditamento estabelecidos pela legislação de regência.

INDÚSTRIA QUÍMICA E CORRELATAS. TAXAS E LICENÇAS RELACIONADAS AO CONTROLE AMBIENTAL E À SEGURANÇA DOS INSUMOS UTILIZADOS. NATUREZA JURÍCA DO FORNECEDOR DO BEM OU DO PRESTADOR DO SERVIÇO UTILIZADO COMO INSUMO.

Os bens e serviços adquiridos ou contratados de pessoa jurídica de direito público interno não se sujeitam ao pagamento da Cofins, ainda que caracterizados como insumo por imposição legal, e, portanto, não darão direito à crédito da Cofins, por força da vedação expressa contida no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Tal vedação não alcança, desde que respeitados os demais critérios legais, o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens ou serviços se fornecidos ou prestados por outras pessoas jurídicas de direito privado, que sejam contribuintes da Cofins sobre as receitas com eles auferidas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 147, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 162, DE 16 DE MAIO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II e § 2º, inciso II e art. 10, incisos IV e V; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, itens 49 a 54 e 58; Lei nº 10.406, de 2002, art. 41; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 3º, 10; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, inciso VII, e art. 14, inciso X.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL.

Para que um item seja considerado insumo pelo critério de relevância, por imposição legal, é inafastável a condição de que seja exigido da pessoa jurídica adquirente pela legislação específica de sua área de atuação, seja indispensável para que o bem ou serviço por ela produzido ou prestado possa ser disponibilizado à venda ou à prestação de serviços, e atenda aos requisitos para creditamento estabelecidos pela legislação de regência.

INDÚSTRIA QUÍMICA E CORRELATAS. TAXAS E LICENÇAS RELACIONADAS AO CONTROLE AMBIENTAL E À SEGURANÇA DOS INSUMOS UTILIZADOS. NATUREZA JURÍCA DO FORNECEDOR DO BEM OU DO PRESTADOR DO SERVIÇO UTILIZADO COMO INSUMO.

À vista das regras dispostas no art. 3º, caput, II e § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, no âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente de bens ou serviços prestados por pessoa jurídica tributada com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, ou com base na folha de salário, não pode descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados em relação aos bens adquiridos ou serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento.

Tal vedação, desde que respeitados os demais critérios legais, não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens ou serviços se fornecidos ou prestados por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas com eles auferidas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 147, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 162, DE 16 DE MAIO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II e § 2º, inciso II e art. 8, incisos IV e V; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, itens 49 a 54 e 58; Lei nº 10.406, de 2002, art. 41; Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º; e Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 3º, 10, 67, 69, 70 e 73.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada, à época da petição, pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a qual foi revogada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, formulada por pessoa jurídica de direito privado acima identificada acerca da legislação aplicada à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na sistemática da não cumulatividade, nos termos, respectivamente, do art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

2. Em apertada síntese, extrai-se da petição inicial as seguintes informações:

2.1. A consulente é pessoa jurídica que atua nos segmentos de aditivos especiais para alimentos, aditivos alimentares para produção animal, neutralizador de odores, sanitização e limpeza profissional tecnológica para indústrias de alimentos e setores de produção animal, sanidade, bem-estar humano e segurança dos alimentos.

2.2. De sua linha de produção, destaca os aditivos reguladores de acidez de origem orgânica; produtos para higiene pessoal neutralizadores de odores nas mãos, corpo e cabelos causados por sistemas de produção animal provenientes da indústria, cozinha e outros; shampoos e sabonetes líquidos; produtos para pulverização em ambientes industriais, aplicação em superfícies como lagoas e tanques e, ainda, para o uso na formulação de produtos tecnológicos; detergentes desengraxantes e desincrustantes de alta performance.

2.3. Diz que para a consecução de sua atividade fim, e, principalmente, para a produção de seus produtos, é obrigada a obter registros prévios e licenças em diversos órgãos das diferentes instâncias federativas, citando especificamente:

a) **Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa)** – taxas regulamentadas pela Resolução RDC nº 222, de 2006, aplicadas quando do lançamento de produtos saneantes e cosméticos, bem como estudos e laudos emitidos por laboratórios externos imprescindivelmente certificados pela Rede Brasileira de Laboratórios Analíticos em Saúde (Reblas), também subordinados à Anvisa.

b) **Exército Brasileiro** – licença para adquirir e estocar produtos químicos controlados pelo Exército. No seu caso, o Certificado de Registro, obtido no Ministério da Defesa, nos termos do Decreto nº 10.030, de 2019, e da Portaria Colog nº 118, de 2019, necessário para a aquisição e estocagem de ácido nítrico usado no desenvolvimento de desincrustante ácido e trietanolamina para álcool gel.

c) **Polícia Federal** - Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos, de acordo com o Decreto nº 4.262, de 2002, e Lei nº 10.357, de 2001, para a emissão de Certificado de Registro Cadastral, emissão e renovação de Certificado de Licença de Funcionamento e Autorização Especial, exigidos para a liberação de aquisição, comercialização e emprego de produtos químicos que possam ser utilizados como insumo na elaboração de drogas ilícitas. No seu caso, aplica-se ao éter etílico, ácido acético, ácido clorídrico, ácido sulfúrico adquiridos para serem utilizados como reagentes no laboratório para análises

de controle de qualidade e ao ácido clorídrico utilizado diretamente na fórmula do produto desincrustante ácido.

d) **Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama)** – no seu caso, por exercer atividade potencialmente poluidora, é exigido o pagamento trimestral da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), prevista no art. 17-B da Lei nº 6.938, de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, e regulamentada pela Instrução Normativa nº 17, de 30 de dezembro de 2011,¹ a qual constitui-se em pré-condição para a emissão do Alvará pela Prefeitura.

e) **Fundação Estadual XXX** – Licença Prévia, Licença de Instalação e Licença de Operação, exigidas por força da Lei Estadual nº XXX, em razão da utilização de recursos considerados poluidores do meio ambiente. A aprovação do órgão ambiental estadual é exigida sempre que tiver alguma alteração na planta industrial, e constitui também condição para a obtenção de licença de funcionamento.

f) **Vigilância Sanitária** - taxa anual referente ao trabalho fiscalizatório da vigilância sanitária municipal, de acordo com os artigos 2º e 3º da Lei Municipal nº 1.732, de 2000.²

g) **Conselho Regional de Química** – por ser empresa que atua no setor químico, é obrigatório o registro do profissional que exerce a responsabilidade técnica da empresa e dos produtos, conforme legislação federal específica. A ausência do registro no Conselho, impede a empresa de realizar suas operações, bem como, a irregularidade perante o órgão impede a participação de processos licitatórios e a obtenção de registros ambientais e administrativos, o que torna o pagamento da taxa imprescindível para o início e continuidade das operações.

h) **Município de XXX** - taxa de licenciamento municipal exigida para dar validade e autorizar o funcionamento do seu empreendimento, adequada especificamente ao local e à atividade exercida, nas condições estipuladas nos artigos 142 e 143 da Lei Municipal XXX.

2.4. Destaca que as despesas referidas se enquadram perfeitamente no conceito de insumo, pois são despesas operacionais necessárias à atividade empresarial que desempenha, sendo certo que a subtração de tais despesas tornaria o seu objeto social inviável.

2.5. Cita como fundamentação legal de seu pleito as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, arts. 3º, II; e a IN RFB nº 1.911, de 2019, art. 172. Passa, a seguir, a comentar a abrangência do conceito ampliado de insumo para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, firmada a partir do julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça do REsp 1.221.170/PR, e da publicação do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

¹ <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=20/04/2012&jornal=1&pagina=86&totalArquivos=312> (consultado em 05 out. 2022)

² <https://leismunicipais.com.br/a2/rs/t/teutonia/lei-ordinaria/2000/174/1732/lei-ordinaria-n-1732-2000-cria-a-taxa-de-fiscalizacao-e-vigil-ncia-sanitaria-estabelece-o-valor-das-multas-por-infracoes-sanitarias-e-da-outras-providencias?q=1732> (consultado em 05 out. 2022)

2.6. Afirma que o conceito de insumo passou a ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

2.7. Após citar e transcrever trecho de Acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que reconhece o direito de dedutibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins dos créditos calculados sobre dispêndios incorridos com proteção ambiental gerados por imposição do Poder Público, apresenta os seguintes questionamentos:

1) Considerando sua atividade econômica e a obrigatoriedade de submissão por imposição legal, os valores pagos à ANVISA, Exército Brasileiro, Polícia Federal, IBAMA e XXX em razão do Poder de Polícia, por estarem intrinsecamente aplicados na produção de seus produtos, podem ser considerados como insumos, nos ditames da Instrução Normativa RFB 1911/2019?

2) As taxas de Alvará de Localização e Vigilância Sanitária pagas ao Município de XXX, podem ser consideradas como insumos, haja vista a sua essencialidade e a obrigatoriedade de pagamento por imposição legal?

3) Na possibilidade de tratamento dos valores dispendidos com taxas recolhidas aos órgãos elencados, pode a Consulente proceder ao creditamento dos dispêndios decorrentes da imposição legal dos órgãos reguladores, nos ditames das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, na apuração do PIS e da COFINS submetidos ao regime da não cumulatividade?

FUNDAMENTOS

3. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

4. No âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela IN RFB nº 2.058, de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre aquele.

5. Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consultante, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito, caso necessário, de averiguar no caso concreto a realidade do que foi relatado.

6. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

7. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legais exigidos para seu conhecimento.

8. A consultante busca obter da Administração Tributária o reconhecimento de que os dispêndios incorridos com as diversas taxas e licenças relacionadas no subitem 2.3 do relatório amoldam-se ao conceito de insumo firmado no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

9. Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do citado recurso especial repetitivo nº 1.221.170/PR, veio a definir o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a que se refere o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (cfr. Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), estabelecendo, em linhas gerais, a sua aferição à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

10. A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta RFB, em razão do disposto nos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota Explicativa correlata exarada pela PGFN.

11. Diante disso, tornou-se necessária, para correta aplicação dos critérios definidos pelo STJ sobre o conceito de insumos, a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018,³ que, nos termos do art. 31 da IN RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria. Tal opinativo esclarece o seguinte, no que concerne à espécie dos autos (grifou-se):

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018

Assunto: Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

³ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407> (consultado em 06 out. 2022)

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

[...]

Fundamentos

[...]

II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR

[...]

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

52. **Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições**, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação etc.

54. Por outro lado, **não podem** ser considerados para fins de creditamento das contribuições: **a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento**, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

[...]

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça **em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação**.

[...]

12. A análise dos dispêndios passíveis de gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve perpassar pela verificação, em primeiro plano, se presentes, no caso concreto, das condicionantes autorizativas e não autorizativas do respectivo desconto.

13. Para que se materialize o direito ao crédito de que trata o art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não basta que o item pareça se enquadrar numa das hipóteses ali elencadas, é necessária a verificação de que o gasto incorrido se amolda aos requisitos estabelecidos pela legislação de regência.

14. Neste contexto, traz-se à colação excertos da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 147, de 18 de dezembro de 2020, dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB, por força do art. 33⁴ da IN RFB nº 2.058, de 2021, e que examinou caso análogo, versando sobre a possibilidade de créditos como insumo de dispêndios incorridos por imposição legal (grifos do original):

SC Cosit nº 147, de 2020

Fundamentos

[...]

16. Assim, resta claro que os gastos incorridos pelo consulente junto ao Inmetro com a certificação compulsória e a obtenção do selo de identificação da conformidade das balanças e equipamentos de pesagem por ele fabricados, **são obrigatórios e indispensáveis, além de serem realizados antes da comercialização dos bens**.

16.1 Nesse contexto, à luz do que estabelece o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, em seus itens 57, 58 e 59, e dispõe a IN RFB nº 1.911, de 2019, em seu artigo 172, § 1º, inc. I, tais

⁴ Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação: I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e (...)

gastos são **passíveis** de creditamento na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na sistemática não cumulativa, **desde que atendidas, no caso concreto, todas as condições estabelecidas na legislação de regência para o aproveitamento dos créditos.**

17. Nesse contexto, cabe esclarecer que o Inmetro, criado pela Lei nº 5.966, de 11 de dezembro de 1973, foi instituído na forma de uma autarquia federal, sendo hoje vinculado à Secretaria Especial de Produtividade, Emprego e Competitividade, do Ministério da Economia. **Trata-se, portanto, de uma pessoa jurídica de direito público interno, consoante o art. 41, inciso IV, do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), estando, nesta condição, submetido às regras específicas de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 8º, inc. V da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 10, inc. V da Lei nº 10.833, de 2003).**

17.1 Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep, **as pessoas jurídicas de direito público interno submetem-se à sua apuração com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas**, à alíquota de um por cento, conforme estipulado no art. 2º, inciso III, e no art. 8º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, **de modo que os serviços prestados pelo Inmetro não estão sujeitos ao pagamento dessa contribuição sobre a receita ou o faturamento.**

17.2 Nesse contexto, cabe ressaltar que esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou em assunto semelhante quando da publicação da Solução de Consulta Cosit nº 162, de 16 de maio de 2019, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 21 de maio de 2019, que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

17.3 Apresenta-se a seguir alguns trechos relevantes para o deslinde do presente feito:

(...)

19. Nesse ponto, é imprescindível frisar que **a Contribuição para o PIS/Pasep tem quatro diferentes formas de incidência**, quais sejam: a) sobre a receita ou o faturamento; b) sobre a importação; c) sobre a folha de salários e **d) sobre receitas governamentais**. **Há estanqueidade entre essas modalidades, visto que, apesar de serem denominados “Contribuição para o PIS/Pasep” em virtude da destinação de seus recursos, possuem naturezas jurídicas distintas** (art. 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional).

20. Dessa forma, o crédito decorrente da aquisição de insumos dá-se nos casos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, consoante arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

21. Em relação às entidades educacionais, percebe-se que aquelas que preencherem as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, recolhem a Contribuição para o PIS/Pasep com base em sua folha de salários.

22. Por conseguinte, a fundação em tela (prestadora do serviço) não é isenta da Contribuição para o PIS/Pasep. Sucede que as receitas auferidas pela fundação decorrentes de suas atividades essenciais não são tributadas pela Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita ou faturamento, porquanto, como visto, a forma de incidência prescrita em lei é outra (sobre a folha de salários), a não ser que a entidade não preencha as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, quando fica obrigada ao pagamento da contribuição incidente sobre a receita ou faturamento, deixando de apurar o tributo sobre a folha de salários.

(...)

24. Destarte, depreende-se que, à vista das regras dispostas no art. 3º, caput, II e § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, no âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente dos serviços prestados por instituição de educação que preencha as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, a qual está sujeita à incidência dessa contribuição com base na folha de salários (art. 13, “III”, da MP nº 2.158-

35, de 2001), não pode descontar créditos calculados em relação aos serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento (cfr. Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 9º, III, e 46, I, e IN SRF nº 247, de 2002, arts. 9º, III, e 47, I).

(...)

17.4 Portanto, como se depreende dos dispositivos acima transcritos, existem quatro diferentes formas de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e há estanqueidade entre essas modalidades, visto que, apesar de terem a mesma denominação, possuem natureza jurídica distinta. Nessa toada, o crédito decorrente da aquisição de insumos dá-se apenas nos casos em que a Contribuição para o PIS/Pasep incide sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, consoante arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

17.5 Por conseguinte, depreende-se que, à vista das regras dispostas no art. 3º, caput, II e § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, no âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, **a pessoa jurídica adquirente de bens ou serviços prestados por pessoa jurídica de direito público interno**, a qual está sujeita à incidência dessa contribuição com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, à alíquota de um por cento, conforme estipulado no art. 2º, inciso III, e no art. 8º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, **não pode descontar créditos calculados em relação aos bens ou serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, visto tratar-se de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento.

17.6 No que toca à Cofins, são dela contribuintes exclusivamente as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, não estando sujeitas ao pagamento dessa contribuição as pessoas jurídicas de direito público interno (arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; arts. 1º e 2º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de novembro de 2003; art. 2º, inciso II, art. 3º, caput, e art. 10, caput, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002). **Logo, os serviços prestados pelo Inmetro não estão sujeitos ao seu pagamento.**

18. As Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ao disporem sobre as regras de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, estabeleceram (negritou-se):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou

utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

18.1 Em consequência, em relação à Cofins, a vedação disposta no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, consoante o exposto no subitem 17.6 acima, alcança os serviços prestados pelo Inmetro, motivo pelo qual, ainda que considerados insumos para o consultente, a sua aquisição não dará direito a crédito.

15. A retro mencionada Solução de Consulta traz, portanto, em seu bojo as seguintes conclusões:

a) à vista das regras dispostas no art. 3º, caput, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, no âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente de bens ou serviços prestados por pessoa jurídica de direito público interno, a qual está sujeita à incidência dessa contribuição com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, à alíquota de um por cento, conforme estipulado no art. 2º, inciso III, e no art. 8º, inciso III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, não pode descontar créditos calculados em relação aos bens ou serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento. Tal vedação não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens ou serviços se fornecidos ou prestados por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas com eles auferidas;

b) os bens e serviços adquiridos ou contratados de pessoa jurídica de direito público interno não sujeita ao pagamento da Cofins, ainda que caracterizados como insumo, não darão direito a crédito da Cofins, por força da vedação expressa contida no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Tal vedação não alcança o aproveitamento de crédito em relação aos mesmos bens ou serviços se fornecidos ou prestados por outras pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Cofins sobre as receitas com eles auferidas.

16. Para fins de melhor encadeamento lógico da presente Solução de Consulta, cabe transcrever os seguintes dispositivos legais:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

[...]

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil)

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I - a União;

II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

III - os Municípios;

IV - as autarquias, inclusive as associações públicas; (Redação dada pela Lei nº 11.107, de 2005)

V - as demais entidades de caráter público criadas por lei.

Lei nº 9.715, de 1998

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001)

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Decreto nº 4.524, de 2002

Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 2º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

I - na hipótese do PIS/Pasep:

a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e

b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º; e

II - na hipótese da Cofins, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

Art. 3º São contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 60, Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º, Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º, e Lei nº 10.431, de 24 de abril de 2002, art. 6º, inciso II).

[...]

Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º).

[...]

Art. 67. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III).

Parágrafo único. A contribuição é obrigatória e independe de ato de adesão ao Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio de Servidor Público.

[...]

Art. 69. As fundações públicas contribuem para o PIS/Pasep com base na folha de salário.

Art. 70. As pessoas jurídicas de direito público interno, observado o disposto nos arts. 71 e 72, devem apurar a contribuição para o PIS/Pasep com base nas receitas arrecadadas e nas transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III, § 3º e art. 7º).

§ 1º Não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas, no todo ou em parte, por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades de direito público interno.

[...]

Art. 73. A alíquota do PIS/Pasep é de 1% (um por cento), quando aplicável sobre a folha de salários e sobre as receitas arrecadadas e as transferências recebidas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art.13 e Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º, inciso III).

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

[...]

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

[...]

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

17. Retornando ao caso concreto ora em análise, e considerando as taxas e licenças elencadas pela consulente (subitem 2.3), tem-se:

17.1. **Em relação aos dispêndios incorridos diretamente junto à Anvisa, ao Ibama, à XXX, à Polícia Federal e ao Exército Brasileiro:**

O Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), órgão federal criado pela Lei nº 7.735 de 22 de fevereiro de 1989, é uma **autarquia** vinculada ao Ministério do Meio Ambiente (MMA).

A **Anvisa (Agência Nacional de Vigilância Sanitária)**, fundada em 26 de janeiro de 1999 pela Lei nº 9.782/1999, é classificada como agência **reguladora**, sob forma de **autarquia** – órgão autônomo da administração pública com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios – e é vinculada ao Ministério da Saúde.

A **Fundação Estadual XXX**, é a instituição responsável pelo licenciamento ambiental no XXX. Desde 1999, a XXX é vinculada à Secretaria Estadual do Meio Ambiente - SEMA. Instituída pela Lei XXX.

A **Polícia Federal**, instituída por lei como órgão permanente, organizado e mantido pela União, conforme art. 144, § 1º, é subordinada ao Ministério da Justiça e Segurança Pública, sendo, portanto, igualmente uma pessoa jurídica de direito público interno.

O **Exército Brasileiro**, instituição de Estado, enquadrado no Ministério da Defesa, ao lado da Marinha e da Força Aérea, desde 1999 na estrutura do Governo do Brasil.

17.1.1. Nesses termos, os dispêndios incorridos com taxas e licenças pagas à Anvisa, ao Ibama, à Polícia Federal e ao Exército, mesmo sendo gastos oriundos de imposição legal, em linha com todo o conceito de insumos e com o entendimento disposto pela SC Cosit nº 147, de 2020, não dão eles direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por serem os prestadores de serviços pessoas jurídicas de direito público interno, cujas receitas:

- a) não estão sujeitas ao pagamento da Cofins, incidindo na vedação de creditamento estabelecida no inciso II, do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003; e
- b) em relação à Contribuição para o PIS/Pasep, são tributadas com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, e não com base na receita ou o faturamento, conforme definido no art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637, de 2002.

17.1.2. Com relação à XXX, tratando-se de uma fundação pública estadual, aplica-se aos dispêndios incorridos com as licenças ambientais exigidas para a atividade produtiva da consulente, as seguintes regras:

- a) inexistência de direito de crédito em relação à Contribuição para o PIS/Pasep, por serem suas receitas tributadas com base na folha de salários (MP nº 2.158-35, de 2001), e não com base na receita ou o faturamento, conforme definido no art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637, de 2002.
- b) inexistência de direito de crédito em relação à Cofins, por ser a XXX uma fundação pública de direito público e, portanto, não estar sujeita à incidência da Cofins (vide item 17.6 da SC Cosit nº 147, de 2020).

17.2. Em relação aos valores dispendidos junto à Vigilância Sanitária Municipal (fiscalização anual), ao Conselho Regional de Química (credenciamento profissional) e ao Município (licenciamento do empreendimento):

Conquanto se trate de despesas incorridas por exigência da legislação, tais gastos não se amoldam ao conceito de insumo por imposição legal tratado na seção 4 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, por não terem relação direta com o processo produtivo da consulente, representando itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, os quais, nos termos do seu item 54, foram expressamente afastados do conceito de insumo.

17.3. Estudos e laudos emitidos por laboratórios externos imprescindivelmente certificados pela Rede Brasileira de Laboratórios Analíticos em Saúde (Reblas)

É admitido o aproveitamento de crédito em relação aos dispêndios acima descritos, desde que a apresentação de tais estudos e laudos seja parte obrigatória do processo de certificação dos produtos saneantes e cosméticos junto à Anvisa, e sejam produzidos por pessoas jurídicas de direito privado que sejam contribuintes da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas com eles auferidas.

CONCLUSÃO

18. À vista do exposto, e com sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 147, de 2020, e à Solução de Consulta Cosit nº 162, de 2019, responde-se à interessada que:

- a) para que um item seja considerado insumo pelo critério de relevância, por imposição legal, é inafastável a condição de que seja exigido da pessoa jurídica adquirente pela legislação específica de sua área de atuação, seja indispensável para que o bem ou serviço por ela produzido ou prestado possa ser disponibilizado à venda ou à prestação de serviços, e atenda aos requisitos para creditamento estabelecidos pela legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;
- b) os bens e serviços adquiridos ou contratados de pessoa jurídica de direito público interno não se sujeitam ao pagamento da Cofins, ainda que caracterizados como insumo por imposição legal, e, portanto, não darão direito à crédito da Cofins, por força da vedação expressa contida no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003;
- c) à vista das regras dispostas no art. 3º, caput, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, no âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica adquirente de bens ou serviços prestados por pessoa jurídica tributada com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, ou com base na folha de salário, não pode descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados em relação aos bens ou serviços contratados, ainda que estes sejam utilizados como insumos na prestação de serviços a terceiros e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos

destinados à venda, visto tratar-se de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento.

Assinado digitalmente

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

À consideração do Chefe da Disit/SRRF07.

Assinado digitalmente

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Direi.

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF07

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 147, de 2020, e à Solução de Consulta Cosit nº 162, de 2019. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

PROCESSO Clique aqui para inserir o texto

SOLUÇÃO DE CONSULTA 45 – COSIT

Assinado digitalmente

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenadora-Geral da Cosit